



**UNIVERSIDAD DE JAÉN**  
*Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas*

Trabajo Fin de Grado

**LA POLITICA FISCAL  
EN ÉPOCA DE CRISIS.  
LA RECAUDACIÓN  
TRIBUTARIA**

**Rocío González Ruiz**

**Junio, 2016**

**INDICE:**

1. INTRODUCCIÓN
2. SITUACIÓN PREVIA A LA REFORMA FISCAL
3. EL SISTEMA TRIBUTARIO COMO INSTRUMENTO DE POLITICA FISCAL
  - 3.1. Principios orientadores de los sistemas tributarios
  - 3.2. Imposición, unidad de mercado y neutralidad fiscal
  - 3.3. Los impuestos y su recaudación en España
  - 3.4. La recaudación impositiva durante la crisis económica
4. RESTRICCIONES Y OBJETIVOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA
  - 4.1. Restricciones de la reforma tributaria
  - 4.2. Los objetivos de la reforma
5. IMPACTOS RECAUDATORIOS Y MACROECONOMICOS DE LA REFORMA SEGÚN LA AEAT
6. REFORMAS DE LAS DISTINTAS MODALIDADES DE IMPUESTOS
  - 6.1. Reforma de la imposición directa sobre la renta (IRPF)
  - 6.2. Reforma del impuesto sobre sociedades (IS)
  - 6.3. Reforma de la imposición sobre el patrimonio y sucesiones
  - 6.4. Reforma del impuesto sobre el valor añadido (IVA)
  - 6.5. Reforma de los impuestos especiales y de la imposición medioambiental
  - 6.6. Reforma de las cotizaciones sociales. La devaluación fiscal
7. LOS APLAZAMIENTOS O FRACCIONAMIENTOS DEL PAGO CON EXENCIÓN DE GARANTÍA.
8. LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL
9. CONCLUSIONES
10. BIBLIOGRAFÍA
11. LEGISLACIÓN
12. ABREVIATURAS

**RESUMEN**

Tras el comienzo de la crisis económica en 2007, y ante la limitación de las políticas públicas para afrontar la coyuntura, el Gobierno se centra fundamentalmente en políticas fiscales, centradas en el ingreso. El elevado déficit público, la tendencia a un excesivo endeudamiento y la importante reducción de la recaudación, hacen necesaria una reforma fiscal que no se ciña sólo a alteraciones cosméticas de las más relevantes figuras tributarias. Analizamos las medidas llevadas a cabo para mejorar la situación presupuestaria, aumentando los ingresos públicos a través de un aumento en la recaudación. Entre las medidas estudiadas, destacamos las operadas sobre los tributos de mayor relevancia presupuestaria, los planes de lucha contra el fraude fiscal y las modificaciones en el procedimiento de recaudación, fundamentalmente las facilidades para el pago de la deuda en un momento de difícil acceso al crédito.

**ABSTRACT**

*After the onset of the economic crisis in 2007, and with the limitation of public policies to address the situation, the Government focuses primarily on fiscal policies based on income. The high public deficit, the tendency to excessive debt and the significant reduction in revenue, require a tax reform that does not adhere only to cosmetic changes in the most relevant tax figures. We analyze the measures taken to improve the budgetary situation, increasing government revenue through increased tax revenues. Among the measures studied, we highlight the measures operated on tributes greater budgetary relevance, plans to combat tax fraud and changes in the recovery proceedings, fundamentally the facilities for the payment of the debt at a time of difficult access to credit.*

## **1. INTRODUCCIÓN**

Los sistemas fiscales europeos se han caracterizado en los últimos tiempos por el incremento de la presión fiscal. La crisis económica ha dificultado la financiación de los gastos públicos, y la integración europea limita las posibilidades de los Estados para el uso de políticas económicas distintas de la reducción de gasto y el incremento recaudatorio. Los Estados han dispuesto de poco margen para la reacción, de ahí su fijación por las políticas fiscales. Pero, precisamente en épocas de crisis, y debido al propio diseño de los “Estados del Bienestar”, se experimenta inevitablemente un descenso drástico de recaudación (estabilizadores automáticos)<sup>1</sup>, al mismo tiempo que se incrementan exponencialmente las dificultades del contribuyente para hacer frente a sus obligaciones tributarias (dificultades de financiación por la contracción del crédito)<sup>2</sup>.

Nos encontramos con una situación paradójica; demasiados contribuyentes, pese a su intención de cumplir disciplinadamente con sus obligaciones fiscales, veían frustrada esa aspiración por el deficiente funcionamiento de los instrumentos financieros que antes de la

---

<sup>1</sup> De entre las descripciones doctrinales de este fenómeno, elegimos, por su claridad y sencillez, la del profesor Pampillón, para quien “*los estabilizadores automáticos son los componentes de los presupuestos públicos, tanto por el lado de los gastos como de los ingresos que ante cambios en el nivel de renta, responden de forma automática a las fluctuaciones cíclicas de la actividad económica, suavizándolas o atenuándolas, sin que medie ninguna decisión discrecional por parte de la autoridad fiscal. Por su propia naturaleza actúan de manera anti cíclica, ya que generan superávit fiscales en las etapas de auge y déficit fiscales en las etapas de recesión. Los dos ejemplos más importantes de estabilizadores automáticos son: por el lado de los ingresos fiscales los impuestos progresivos como el IRPF, y por el lado del gasto público las prestaciones y el subsidio por desempleo*” (Vd. Pampillón, R. (2009) “Política Fiscal: ¿Qué son los estabilizadores automáticos?”, *Economy Weblog* (Entrada disponible *on line*: <http://economy.blogs.ie.edu>); Servicio de Estudios “La Caixa” (2007) “¿Cuáles son los efectos de la política Fiscal?”, *Informe Mensual*, 307, pp. 20-22.

<sup>2</sup> La crisis crediticia era, por otro lado, consecuencia inevitable de la nueva regulación bancaria. Los efectos de la crisis económica vivida en España desde 2008, ha tenido un fuerte impacto en el sistema financiero español, apareciendo así la denominada crisis financiera. Esta crisis consiste en la disminución de dinero disponible para prestar por parte de los bancos –préstamos o créditos- o un aumento del coste tras obtener un préstamo bancario, provocando así la dificultad en las posibilidades de endeudamiento para el consumidor. Esta consecuencia provoca que se aumenten las dificultades del contribuyente para hacer frente a sus obligaciones tributarias, no teniendo la posibilidad de financiar sus deudas. (Consúltese sobre este tema, la información elaborada por los servicios de estudios de las entidades de crédito y ahorro, singularmente Servicio de Estudios “La Caixa” (2016) “Deuda: ¿vicio o virtud?”, *Informe Mensual*, 400, pp. 34-35.

crisis le permitían mantener un buen comportamiento fiscal. ¿Qué hacer cuando el devengo del IVA no depende del cobro de la factura, sino de su presentación y se debe afrontar el pago de la cuota trimestralmente? ¿Qué hacer cuando la ley ya no permite el aplazamiento de las retenciones y otros pagos a cuenta? ¿Qué hacer, sobre todo, cuando ya se carece de acceso al crédito?

El ordenamiento jurídico debe dar respuestas al obligado tributario que pretende cumplir con sus obligaciones en una coyuntura crítica, como la actual. No obstante, también para el propio Estado, la crisis desencadena un descenso drástico de recaudación. Lo que necesariamente exige una ponderación de intereses. Por una parte la necesidad presupuestaria de obtener mayores ingresos, por otra parte la obligación de los poderes públicos de favorecer a los ciudadanos el ejercicio de sus derechos y obligaciones.

Los Estados de la Unión Monetaria cuentan con menos opciones experimentando políticas públicas frente a la crisis, pero aún podrán incidir en la economía a través de políticas fiscales, centradas en el ingreso. El Estado Español acomete una profunda Reforma del Sistema Tributario, que se inicia el 5 de julio de 2013 con la creación de la Comisión de Expertos, por acuerdo del Consejo de Ministros. Con su creación, como señala el acuerdo, se pretende ayudar en la recuperación económica, favorecer al afianzamiento fiscal y la creación de empleo en España. Se considera necesario acometer una reforma legislativa que permita una revisión del sistema tributario español globalmente.<sup>3</sup> Pero antes de su informe, y por la misma exigencia de la coyuntura ya se habían introducido en la normativa tributaria reformas conducentes a afrontar las dificultades aludidas.

En nuestro estudio abordamos las respuestas del sistema tributario frente a la referida situación. Ante un descenso de los ingresos, el sistema reacciona con incremento de tipos, optimización de la lucha contra la defraudación y con la introducción de técnicas normativas que favorezcan la recaudación. Esos tres puntos, con especial incidencia en el último mencionado, serán los ejes de nuestro trabajo. Aunque, inevitablemente, consideramos necesario comenzar describiendo las líneas generales del propio sistema.

---

<sup>3</sup> Véase sobre el tema, Lagares Calvo, M. [Presidente C. Exp.] (2014) *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, MINHAP, Madrid, 460 pp. (Disponible *on line*: <http://www.minhap.gob.es/>).

## **2. SITUACIÓN PREVIA A LA REFORMA FISCAL**

Con la situación económica vivida, nos encontramos con un sistema fiscal ineficiente, sin la capacidad para recaudar los recursos necesarios para la financiación del Estado de Bienestar. El Estado español cuenta con una serie de limitaciones en cuanto a modificaciones en políticas públicas, como consecuencia de su integración a la Unión Monetaria. De los posibles instrumentos económicos, solo le es posible utilizar políticas fiscales de ingreso y política de rentas. Entre las consecuencias de esta última, destacamos la reforma laboral, la reducción de sueldos a funcionarios, la suspensión del pago de las pagas extras, etc.

Con la mencionada reforma laboral, se facilitan y abaratan los despidos, y a través de la posibilidad de convenios de empresa, se produce una bajada de sueldos de los trabajadores en el sector privado.

A pesar de que es proverbial la eficiencia de nuestra AEAT, el sistema tributario español ofrece respuestas ineficientes a las necesidades presupuestarias. Aunque los tipos marginales de los impuestos están por encima la media europea, España tiene un nivel recaudatorio muy bajo.

Durante la crisis, se ha producido un aumento del gasto público en España de casi 7 puntos de PIB, bastante por encima del aumento medio de la Unión Europea, que fue de 5,2 puntos. Desde 2009, los distintos gobiernos han ido reduciendo este gasto, aunque muy lentamente, como se puede observar en la siguiente tabla:

### **Gastos Sector Público**

	<b>2007</b>	<b>2009</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>Variación 2007-2009</b>	<b>Variación 2009-2012</b>	<b>Variación 2012-2013</b>
<b>Alemania</b>	42,7	47,4	44,6	44,1	44,3	4,7	-3,3	0,2
<b>Francia</b>	52,2	56,8	55,9	56,6	57,1	4,6	-0,2	0,5
<b>Italia</b>	46,8	51,1	49,1	50,4	50,5	4,3	-0,7	0,4
<b>España</b>	38,9	45,6	44,9	43,6	43,8	6,7	-2,0	0,2
<b>Reino Unido</b>	42,6	49,3	46,5	46,8	45,2	6,7	-2,5	-1,6
<b>Zona euro (16países)</b>	45,4	50,6	49,0	49,0	49,2	5,2	-1,6	0,2
<b>Unión Europea (28países)</b>	-	-	48,5	48,5	48,3			-0,2

Ante esta situación, para poder mantener el Estado de Bienestar, la mejor vía posible sería el aumento de los ingresos tributarios, dado que la opción del endeudamiento está limitada por las exigencias de estabilidad presupuestaria. Teóricamente, existe margen para el incremento, la recaudación se sitúa 3 puntos por debajo de la que teníamos en plena burbuja inmobiliaria y 8 puntos inferior a la media Europea, como se puede observar en la siguiente tabla donde se reflejan los ingresos públicos.<sup>4</sup>

**Ingresos Sector Público**

	2007	2009	2011	2012	2013	Variación 2007-2009	Variación 2009-2012	Variación 2012-2013
<b>Alemania</b>	43,1	44,4	43,7	44,3	44,5	1,3	-0,1	0,2
<b>Francia</b>	49,7	49,6	50,8	51,8	53,0	-0,1	2,2	1,2
<b>Italia</b>	45,2	45,9	45,6	47,4	47,7	0,7	1,5	0,3
<b>España</b>	40,9	34,8	36,0	37,0	37,5	-6,1	2,2	0,5
<b>Reino Unido</b>	39,6	38,5	38,9	38,4	39,5	-1,1	-0,1	1,1
<b>Zona euro (16países)</b>	44,7	44,4	44,9	45,9	46,6	-0,3	1,5	0,7
<b>Unión Europea (28países)</b>	-	-	44,0	44,6	45,3	-	-	0,7

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat

Para la mejora de esta situación, el Gobierno plantea una serie de reformas que analizaremos a lo largo de este trabajo, y así poder disminuir el déficit existente.

**3. EL SISTEMA TRIBUTARIO COMO INSTRUMENTO DE POLITICA FISCAL**

Todo sistema tributario constituye la culminación como instituto jurídico del más importante ingreso público, el tributo, que podría definirse –en una primera aproximación-- *como una obligación pecuniaria en virtud de la cual el Estado u otro ente público se convierte en*

<sup>4</sup> Véase: Conde, Díaz, Marín y Rubio (2015) *Una reforma fiscal para España*, FEDEA, Madrid, pp. 6-7. (Disponible *online*: <http://documentos.fedea.net>).

*acreedor de un sujeto pasivo, como consecuencia de la realización por éste de un acto o hecho indicativo de capacidad económica.*<sup>5</sup>

El contenido del derecho tributario suele agruparse en dos grandes partes: Parte General y Parte Especial.

- Parte General: analiza las fuentes normativas del tributo, los principios constitucionales aplicables y los entes públicos con capacidad para establecerlos y exigirlos, los distintos procedimientos de aplicación del tributo y las consecuencias derivadas del incumplimiento de las normas tributarias.
- Parte Especial: se ocuparía de los distintos sistemas tributarios, de los tres niveles de la Hacienda Pública. Centrándose, en particular, en las modalidades de tributos, fundamentalmente los impuestos.

Las Comunidades Autónomas de régimen común, carecen realmente de un sistema tributario autonómico, al menos en sentido pleno. No cuentan con un *conjunto ordenado, coherente y sistemático de tributos regionales*. Tras más de 30 años de implantación del modelo, la Hacienda autonómica continúa teniendo escasa relevancia en el marco de la Hacienda Pública.<sup>6</sup>

Este es el panorama, en términos generales, que afronta la Comisión de Expertos para la Reforma. El nuevo sistema tributario español, en sus tres niveles, debería caracterizarse por la suficiencia, y por un orden racional de los distintos impuestos. O lo que vendría a ser lo mismo, debe ser propiamente un sistema, además, de ser eficiente. Cubrir las necesidades de financiación del gasto en el sector público, y evitar solapamientos o contradicciones, integrando armónicamente las figuras tributarias. Por supuesto, debería aportar una mayor simplicidad, transparencia, y ser accesible para el contribuyente y el aplicador de los tributos.

---

<sup>5</sup> Seguimos la definición ofrecida por Martín, Lozano, Tejerizo y Casado (2015) “Concepto y contenido del derecho tributario”, *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 26, pp. 40-42.

<sup>6</sup> Los autores aludidos, achacan este fenómeno, fundamentalmente a los límites a la creación de tributos propios que establece la LOFCA, especialmente en sus arts. 6 y 9. Véase: Martín, Lozano, Tejerizo y Casado (2015) “Sistema tributario de las comunidades autónomas del régimen común” *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 26, pp. 800.



Pero un buen sistema, no solo depende de la bondad de las técnicas que incorpora, es fundamental el análisis de los principios por los que se rige, que condicionaran tanto las figuras tributarias, como los procedimientos de aplicación del tributo.

### **3.1. Principios orientadores de los sistemas tributarios**

Los sistemas tributarios responden siempre a unos principios determinados. Para los Reformadores integrantes de la Comisión, serían fundamentales los que denominan *de finalidad* y *de organización*.

Los de finalidad procurarían que los tributos cumplieran las finalidades económicas y éticas. Las figuras que componen el sistema tributario deberían buscar generalidad e igualdad en cuanto a la tributación de las personas, desde un punto de vista ético y eficiencia desde un punto de vista económico. Se debe conseguir la neutralidad, para no perturbar indebidamente la autonomía de la voluntad y la libertad de empresa. El sector público debe contribuir, de este modo, a la estabilidad económica.

Los de organización buscan recaudar la cantidad que se necesita para poder cumplir con las necesidades de gasto público. También persiguen un orden racional y que así sea más fácil llevar a cabo el cumplimiento de las obligaciones legales derivadas del tributo.

Destacándose en ese orden racional, los siguientes criterios:

- **Sistematización**, en los proyectos del sistema tributario.
- **Continuidad**, en la normativa reguladora.
- **Coste mínimo**, en el cumplimiento de la recaudación.
- **Transparencia**, evitándose dudas en los derechos y obligaciones de las y personas y empresas a contribuir.
- **Comodidad**, ofreciéndose el mayor número de facilidades.
- **Practicabilidad**, debiéndose comprender las preferencias del contribuyente medio.

En términos de la LGT, el sistema tributario debe responder a los que denomina principios de ordenación y de aplicación, que la misma norma menciona en el artículo 3. Los principios de ordenación se basarían en la capacidad económica de los obligados tributarios, y – siguiendo el texto constitucional- incorporarían las exigencias de *justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*. Cuando se refiere a los que denomina principios de aplicación, que afectarían a la Administración ,

enumera los de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, así como la necesidad de respetar los derechos y garantías de los obligados tributarios<sup>7</sup>

### **3.2.Imposición, unidad de mercado y neutralidad fiscal<sup>8</sup>**

España como recoge la Constitución, está organizada administrativamente por Comunidades Autónomas. Por esta razón, éstas tienen bastantes facultades en relación a gastos público, planteando así el problema de financiación de estos gastos.

Como respuesta a estos problemas, la Comisión ha planteado varias propuestas, aunque no profundamente, ya que éste no es su trabajo.

Esas propuestas formuladas por la Comisión son las siguientes:

- Se debía ampliar la capacidad normativa de las Comunidades autónomas, hasta tener el suficiente poder establecer copagos en los servicios públicos, aunque con unos límites fijados por el Gobierno central, conociéndose así mejor la capacidad de generar ingresos.
- Con el objetivo de mantener la unidad de mercado y la neutralidad fiscal, con respecto a la formación de precios, se debería reformar la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas, haciéndose en base a:
  - Se debe mantener la cesión actual de capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en cuanto al IRPF, siendo los tipos y la base del ahorro, los mismos para toda la nación.
  - Las Comunidades no podrán tener competencias en la tributación indirecta armonizada bajo ningún concepto.
  - Teniendo en cuenta el arbitraje fiscal de cada territorio, se podrían regionalizar los impuestos sobre el alcohol, el tabaco y las primas de seguros.
  - Se debería proceder a la eliminación completa del Impuesto sobre el Patrimonio.

---

<sup>7</sup> Véase art. 3.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18/12/2003)

<sup>8</sup> Véase sobre el tema, Lagares Calvo, M. [Presidente C. Exp.] (2014) *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, MINHAP, Madrid, pp. 433-434 (Disponible on line: <http://www.minhap.gob.es/>).

- Se debe elevar el grado de centralización de la gestión tributaria, quedando bien explicadas las funciones hasta ahora llevadas a cabo por el Consejo Superior para la Dirección y la Coordinación de la Gestión Tributaria.
- Se debe incrementar la coordinación “ex ante” en cuanto a la capacidad para establecer nuevos impuestos. Este procedimiento se debe situar dentro del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

### 3.3. Los impuestos y su recaudación en España

En marzo de 2014, España a pesar de que es uno de los países de la zona euro con los impuestos más altos, también es uno de los países que menos recauda, con una recaudación del 37,1% del PIB, mientras que la media de la zona euro está situada en un 46,2% del PIB, como se puede observar en la siguiente imagen.



Fuente: Eurostat

Este bajo porcentaje de recaudación en los últimos años se debe a la crisis que estamos viviendo actualmente, aunque también antes del comienzo de esta crisis, España recaudaba bastante menos que sus países vecinos, como por ejemplo en 2007 que España recaudó un 41,1% del PIB mientras que la media estaba situada en un 45,3%.

Los expertos están de acuerdo en que se trata de un sistema sin eficacia y altamente perjudicado por el fraude.

En esa fecha de 2014, el gobierno estaba preparando una reforma que consistiría en la bajada de los impuestos, con más eficiencia y con suficiente capacidad recaudatoria. Esta reforma entraría en vigor en enero de 2015.

Los contribuyentes tienen una carga fiscal superior al resto de sus socios europeos, como se puede observar en la siguiente comparativa de las tres figuras más importantes como son el IRPF, el IVA y el impuesto sobre sociedades.<sup>9</sup>

### **IRPF**

En España tenemos el tercer tipo de IRPF más alto en comparación con el resto de países de la zona euro.

El tipo más alto aplicado en España está situado en un 52%, solo por debajo de Bélgica y de Portugal y bastante por encima de la media de la zona euro que se sitúa en un 43,4%.

El IRPF vivió su último aumento en España en 2012, en un principio anunciándose como aumento temporal, aunque el gobierno lo ha mantenido también en 2014. Esta medida no tuvo una gran consecuencia en los ingresos y solo se recaudaron en 2012 unos 800 millones de los 5.000 esperados.

En algunas páginas siguientes analizaremos los cambios que ha tenido la reforma de 2015 en este impuesto, adelantando que supuso una bajada para todos los contribuyentes, aunque en distinta medida.

### **IVA**

El tipo más alto aplicado en España es del 21%, también por encima de la media de la zona euro (20,5%), aunque en este caso, en menor pronunciación, teniendo el mismo tipo que Bélgica, Lituania y Países Bajos.

El IVA tuvo su última subida en septiembre de 2012. Los asesores del ministro de Hacienda, aseguran que hay margen para subirlo hasta el 23% y también incrementar el reducido, así como modificar la clasificación de algunos productos.

---

<sup>9</sup> *Vd. Amigot, B. (2014) "España tiene unos impuestos de los más altos de la zona euro pero está entre los países que menos recauda", Diario económico Expansión (Entrada Disponible online: <http://www.expansion.com>).*

La comisión europea recomendó a España subir este tipo como reforma eficaz a corto plazo y así compensar la bajada de ingresos, traduciéndose en un aumento adicional del PIB del 1%.

### **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

El tipo de este impuesto se convierte en el sexto más alto de la zona euro situado en un 30%, alejándose bastante de la media situada en un 25,3%.

Hacienda no veía conveniente reducir este tipo, ya que considera que el tipo efectivo a los grandes contribuyentes casi no llega al 4% a consecuencia de las deducciones.

#### **3.4.La recaudación impositiva durante la crisis económica**

La crisis económica ha afectado muy negativamente a los ingresos fiscales ya que la bajada de recaudación impositiva entre 2007 y 2013 ha sido de 46.851 millones de euros, lo que es un 3,4% del PIB.

España recaudó en 2007 que fue el año anterior al comienzo de la crisis, más de 433.000 millones de euros. En 2013 recaudó 386.350 millones, lo que supone una caída del 11% de los ingresos impositivos, a pesar del aumento de los impuestos que se adoptó.

Si no se hubiera producido ese aumento de impuestos, la caída de los ingresos impositivos hubiera sido de un 17%.

El banco de España indica que principalmente el IVA y el impuesto sobre sociedades han tenido una evolución muy negativa, cuya recaudación disminuyó en un 2,5% por el IVA y un 1,7% por el impuesto sobre sociedades. El Banco de España también destaca que el aumento del tipo impositivo del IVA ha aumentado la recaudación en un 0,1% más del PIB que si no se hubiera realizado este aumento.

La recaudación por el IRPF y las cotizaciones sociales también ha disminuido aunque en menor medida.

El Banco de España advierte también de que este hundimiento de la recaudación tributaria está ligado a la pérdida de los ingresos extraordinarios relacionados con el boom inmobiliario y la fuerte disminución de los beneficios empresariales. Este análisis se debe de tener en cuenta de cara al futuro, ya que aunque se espera un aumento de la recaudación al mismo tiempo que se va produciendo una recuperación económica, se debe descartar esa

recuperación de ingresos extraordinarios ligados al boom inmobiliario que había antes de la crisis.<sup>10</sup>

#### **4. RESTRICCIONES Y OBJETIVOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA**

##### **4.1. Restricciones de la reforma tributaria<sup>11</sup>**

Según el Informe de la Comisión de Expertos: “*La Comisión analiza las consecuencias que derivadas de las consideraciones macroeconómicas anteriores a la luz de los objetivos tradicionales de la política fiscal, siendo estas: suficiencia, justicia y eficiencia*”. La acción del legislador, y el planificador de un nuevo sistema tributario, está sujeta a determinadas restricciones, no tanto por exigencias de la técnica legislativa –que también–, sobre todo por respeto a los principios constitucionales, decantación de los avances doctrinales del último siglo en materia de justicia tributaria.

La restricción de suficiencia consiste en que la recaudación tiene que ser capaz de hacer frente al gasto público durante el ciclo económico. Esta restricción ha planteado varias consideraciones:

- La suficiencia implica que debe fijarse un nivel de gasto medio objetivo a lo largo de un ciclo completo mientras que, al mismo tiempo, los ingresos públicos en su conjunto deberían conseguir situarse en ese mismo nivel<sup>12</sup>.
- Para alcanzar ese nivel se debe de tener en cuenta que no se puede contar con los ingresos extraordinarios procedentes mayoritariamente del boom inmobiliario, ni con los procedentes de la venta de activos públicos.

---

<sup>10</sup> Vd. al respecto: Hernández de Cos, P. y López Rodríguez, D. (2014) *Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE*. Banco de España, Madrid, 45 pp. (Disponible on line: <http://www.bde.es>)

<sup>11</sup> Véase sobre el tema, Lagares Calvo, M. [Presidente C. Exp.] (2014) *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, MINHAP, Madrid, pp. 74-79 (Disponible on line: <http://www.minhap.gob.es/>).

<sup>12</sup> “*En este sentido, la última Actualización del Programa de Estabilidad de España correspondiente al periodo 2013-2016 fija un nivel de gasto público sobre el PIB del 39,7% como proyección presupuestaria para el año 2016 y frente al 47% del PIB observado en 2012, sobre la base de un saldo público estructural cercano al equilibrio y un déficit público corriente previsto para ese año del 2,7% del PIB. La ratio de ingresos públicos sobre el PIB volvería a situarse en el entorno del 37% en el período 2013-2016*”.

- La restricción de suficiencia, reclama el ahorro en las épocas de bonanza económica de los ingresos recaudados por encima de los tendenciales y de los menores gastos cíclicos.<sup>13</sup>
- Esta restricción de suficiencia abre la puerta a la utilización de sistemas de coparticipación en el pago de los servicios y bienes públicos.

Por otro lado, la restricción de justicia plantea las siguientes consideraciones:

- El sistema tributario debe de ser justo y percibido conjuntamente como tal por los ciudadanos, por razones constitucionales y por razones de eficiencia recaudatoria, lo que supone un reto importante pues las encuestas revelan una actitud complicada de los españoles<sup>14</sup>.
- La Comisión opina que dos individuos con igualdad de condiciones y con los mismos ingresos deberían pagar lo mismo.
- Las consideraciones de progresividad fiscal son siempre subjetivas y deben medirse en el contexto de los países de nuestro entorno y de nuestros competidores en la economía global. La progresividad debe ser compatible con la eficiencia.

La restricción de eficiencia también tiene algunas implicaciones de interés consideradas por la Comisión:

- Un sistema tributario tendrá más eficiencia cuanto menos cueste y menos modifique la actividad económica.
- *“La eficiencia fiscal es, en última instancia, producto de la estructura impositiva, en la medida en que hay impuestos que distorsionan la actividad económica más que otros, es decir, impuestos en los que la pérdida neta de bienestar para el conjunto de la sociedad es mayor”.*

---

<sup>13</sup> “En este sentido, resulta crucial la aplicación estricta de la regla de gasto de la nueva ley de estabilidad, que limita el crecimiento de éste al crecimiento tendencial de la economía y exige que cualquier incremento de gasto por encima de este crecimiento tendencial haya de venir acompañado de incrementos impositivos de la misma magnitud, mientras que las reducciones de impuestos deberán llevar aparejadas reducciones paralelas de gastos”.

<sup>14</sup> No quieren subidas en los impuestos pero tampoco quieren que se reduzca la calidad y cantidad de los bienes y servicios públicos que reciben.



- Una gran parte de las distorsiones de los sistemas fiscales están asociadas a los efectos perversos que ocasionan los tipos marginales elevados.
- Por último, en la medida en que los bienes públicos puedan ser objeto de demanda segmentada, las tasas y contribuciones se prefieren a los impuestos.

*“España se caracteriza por un nivel de descentralización de gastos e ingresos públicos muy alto, incluso en comparación con los Estados federales largamente consolidados. La distribución territorial óptima de los impuestos asociada a esta descentralización del gasto resulta crucial tanto para la eficiencia impositiva, como para la equidad y la estabilización macroeconómica”.*

#### **4.2. Los objetivos de la reforma <sup>15</sup>**

En el apartado anterior se ven los principales objetivos que plantea la Comisión.

Con la reforma del sistema tributario español se quería conseguir que éste sea suficiente, equitativo, sencillo y menos distorsionador que el que había vigente antes de la reforma.

Para la búsqueda de una mayor eficiencia económica se debe igualar la balanza que tiene tanto la tributación directa como la indirecta, de manera que disminuya la importancia de los impuestos directos, así como sus tipos de gravamen, aumentando la importancia de todos los impuestos indirectos. A pesar de esto, la reforma debería concentrarse en la imposición directa.

De este modo, los principales objetivos de esta reforma eran:

- Cumplimiento de los principios de equidad, justicia y recaudación, mediante la reducción de impuestos.
- Incremento de los ingresos de forma sustancial, corrigiendo el desequilibrio entre gastos e ingresos a través de la minoración o eliminación de algunos incentivos mediante la modificación de las exenciones, bonificaciones y deducciones.
- Fomentar la creación de empleo mediante la disminución de la diferencia existente entre el coste bruto para el trabajador y el salario percibido.
- Lograr una reducción del fraude fiscal.

---

<sup>15</sup> Véase sobre el tema, Lagares Calvo, M. [Presidente C. Exp.] (2014) *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, MINHAP, Madrid, pp. 79-80 (Disponible on line: <http://www.minhap.gob.es/>).



- Refuerzo de la competitividad empresarial.
- Incentivar la inversión de empresas y Pymes, y el ahorro de las personas.
- Sistema con mayor equidad (individuos con mayor capacidad económica, deben pagar más).

## **5. IMPACTOS RECAUDATORIOS Y MACROECONOMICOS DE LA REFORMA SEGÚN LA AEAT**

La Comisión le ha pedido a la Agencia Estatal de Administración tributaria y al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) que evalúe el impacto de los cambios propuestos por las principales variables económicas. Para ello han evaluado dos líneas:

En la primera línea se ha evaluado:

- El efecto causado por los cambios en los tipos reducidos del IVA y de los impuestos medioambientales, pudiéndose aumentar los ingresos un 1% del PIB.
- Ese incremento se utiliza para financiar las modificaciones en el impuesto sobre sociedades, impuestos patrimoniales y en el IRPF, produciéndose una disminución en las tarifas.

La segunda línea se basa en la devaluación fiscal:

- Se da un efecto negativo recaudatorio, por la disminución de 3 puntos de las cotizaciones sociales.
- Se evalúa un aumento de la imposición en el consumo, algo que sustituye al efecto negativo de la reducción de las cotizaciones sociales.
- Se entiende a través de los resultados que la devaluación fiscal tendrá una consecuencia positiva en el PIB, reduciendo el déficit público sobre el PIB y con un efecto positivo en recaudación.

## **6. REFORMAS DE LAS DISTINTAS MODALIDADES DE IMPUESTOS**

A continuación analizaremos las consecuencias que ha tenido la crisis económica en los impuestos más importantes y las reformas que se le han tenido que aplicar a estos impuestos para poder recuperar la recaudación que se obtenía antes del comienzo de esta crisis.

En el siguiente cuadro (expresado en millones de euros) podemos ver los cambios que ha habido desde 2007 hasta 2014 en cuanto a los ingresos recaudados a través de los impuestos más importantes de este país.

Como dato adicional relacionado al cuadro, el TOTAL incluye los impuestos especiales y el resto de tributos y tasas que gestiona la AEAT.

**Ingresos de los principales impuestos y diferencial acumulado anual con respecto a 2007**

Año	IRPF		IVA		SOCIEDADES		TOTAL (*)	
	Recaudación	Pérdida de recaudación respecto a 2007	Recaudación	Pérdida de recaudación respecto a 2007	Recaudación	Pérdida de recaudación respecto a 2007	Recaudación	Pérdida de recaudación respecto a 2007
2007	72.614	----	55.851	----	44.823	----	200.676	----
2008	71.341	-1.273	48.021	-7.830	27.301	-17.522	173.453	-27.223
2009	63.857	-8.757	33.567	-22.284	20.188	-24.635	144.023	-56.653
2010	66.977	-5.637	49.086	-6.765	16.198	-28.625	159.536	-41.140
2011	69.803	-2.811	49.302	-6.549	16.611	-28.212	161.760	-38.916
2012	70.619	-1.995	50.464	-5.387	21.435	-23.388	168.567	-32.109
2013	69.951	-2.663	51.931	-3.920	19.945	-24.878	168.847	-31.829
2014	72.662	48	56.174	323	18.713	-26.110	174.987	-25.689
<b>Acumulado 2008-2014</b>	485.210	<b>-23.088</b>	338.545	<b>-52.412</b>	140.391	<b>-173.370</b>	1.151.173	<b>-253.559</b>

*Fuente: Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA) a partir de la estadística de la recaudación de la AEAT*

Se puede observar como el IRPF y el IVA a pesar de las pérdidas que obtuvieron al comienzo de la crisis, tras la reforma que aumentaba los tipos impositivos, se han ido recuperando, llegando a estar cerca de los niveles recaudados en 2007. En cambio la pérdida de recaudación del impuesto sobre sociedades es cada vez mayor, debido a diversas razones que veremos a continuación.

**6.1. Reforma de la imposición directa sobre la renta (IRPF)<sup>16</sup>**

Este impuesto es el más importante para recaudación en el sistema tributario. Grava los salarios, las ganancias patrimoniales de los particulares y los rendimientos del ahorro y las rentas de los autónomos. En diciembre de 2011 se decretó el mayor aumento en la historia de este impuesto, debiendo ser efectivo solo dos años. El tipo mínimo pasó del 24% al 24,75%, y el tipo máximo pasó del 45% al 52%.

En 2013 que es el año en que se presenta la declaración del IRPF de 2012, se dieron unos ingresos adicionales de 2.209 millones. Los tipos aumentados que debían ser efectivos por dos años, se prorrogaron un año más.

En esta legislatura además, se han aprobado algunas rebajas fiscales.

<sup>16</sup> Vd. Viñas, J. (2014) “La legislatura de Rajoy se saldará con una subida fiscal de 20.000 millones”, *Diario económico Cinco Días*” (Entrada disponible *on line*: <http://cincodias.com>).

El impacto de esta rebaja fiscal, se esperaba que fuese parecido al aumento que se aprobó en 2011. El Gobierno pensó que estas rebajas en los tipos, provocarían un ahorro de 3.366 millones en 2014 y de 2.615 millones en 2015.

El ministro de Hacienda de este último Gobierno, prometió que al final de esta legislatura los españoles acabarían pagando menos impuestos que al final del periodo anterior, algo que en parte se está cumpliendo en el IRPF. La primera parte de la reforma fiscal entró en vigor en 2015, bajando el tipo mínimo del 24,75% al 20% y el tipo máximo del 52% al 47%. Con esta nueva reforma, los contribuyentes pagarán más por IRPF en 2015 que en 2011. La segunda parte de la reforma fiscal, ha entrado en vigor en 2016, reduciéndose el tipo mínimo hasta el 19% y el máximo hasta el 45% (quedándose el tipo máximo al mismo nivel que antes del comienzo de esta legislatura), no cumpliéndose esto para rentas que están alrededor o sean superiores a 100.000 euros. En cambio, ahora este tipo, se aplicará a partir de los 60.000 euros de base imponible, en comparación con los 175.000 anteriores.

Con estas medidas, se ha llegado a recaudar en 2014 por IRPF prácticamente la misma cantidad que se recaudaba por este impuesto antes del comienzo de la crisis, como se puede observar en la siguiente tabla.

### **Evolución de la recaudación del IRPF**

<b>IRPF</b>	
<b>Año</b>	<b>Recaudación</b>
2007	72.614
2008	71.341
2009	63.857
2010	66.977
2011	69.803
2012	70.619
2013	69.951
2014	72.662

**Fuente: elaboración propia con datos de Agencia**

## LA POLÍTICA FISCAL EN TIEMPO DE CRISIS. LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.

A continuación muestro una tabla donde se puede observar y comparar la cantidad de recaudación de 2015 que es cuando entra en vigor la primera parte de la reforma, con respecto a la cantidad de recaudación que se da en 2016 que es cuando se produce la entrada en vigor de la segunda parte de dicha reforma

**CUÁL SERÁ LA REBAJA DE LAS RETENCIONES EN 2016**  
En la primera columna, se destacan los niveles salariales, y en la última, lo que se percibirá de más en enero por las menores retenciones

■ **Ejemplo de tributación en el caso de un contribuyente soltero y sin hijos, en euros**

Salario bruto anual	Retención 2015	Retención 2016	Diferencia (2015-2016)	% diferencia	Salario mensual	Retención diciembre 2015 (€)	Retención enero 2016 (€)	Salario neto		Diferencia (€) enero 16 / diciembre 15
								Diciembre 2015	Enero 2016	
13.000	388	378	10	2,56%	928	27,76	27,05	832,02	832,73	0,71
14.000	781	762	19	2,49%	1.000	55	54	870,07	871,46	1,39
25.000	3.613	3.534	79	2,19%	1.785	258	252	1.395,30	1.400,94	5,64
30.000	5.041	4.939	102	2,02%	2.142	360	352	1.624	1.631,29	7,29
40.000	8.008	7.767	240	3,01%	2.857	572	554	2.073,48	2.090,68	17,20
50.000	11.727	11.380	347	2,96%	3.571	837	812	2.504,77	2.527,29	22,52
60.000	15.528	15.080	447	2,88%	4.285	1.109	1.077	2.947,59	2.977,29	29,70
70.000	19.747	19.198	548	2,78%	5.000	1.410	1.371	3.360,52	3.397,44	36,92
80.000	24.348	23.698	649	2,67%	5.714	1.739	1.692	3.746,16	3.790,29	44,13
90.000	28.948	28.198	750	2,59%	6.428	2.067	2.014	4.131,84	4.183,15	51,31
100.000	33.545	32.698	846	2,52%	7.142	2.396	2.335	4.517,80	4.576,01	58,20
150.000	56.542	55.198	1.344	2,38%	10.714	4.038	3.942	6.446,55	6.540,29	93,74
200.000	79.540	77.698	1.841	2,32%	14.285	5.681	5.549	8.375,30	8.504,58	129,27
250.000	102.537	100.198	2.339	2,28%	17.857	7.324	7.157	10.304,05	10.468,86	164,81
300.000	125.535	122.698	2.836	2,26%	21.428	8.966	8.764	12.232,80	12.433,15	200,35
500.000	217.525	212.698	4.826	2,22%	35.714	15.537	15.192	19.947,80	20.290,29	342,49
1.000.000	447.500	437.698	9.801	2,19%	71.428	31.964	31.264	39.235,30	39.933,15	697,85

Fuente: Consejo General de Economistas-Asesores Fiscales Real-Regaf

**Fuente: Consejo General de Economistas-Asesores Fiscales**

Como se puede observar, en 2016 se tendrá que pagar de retención entre un 2 y un 3% menos que en 2015, tras la entrada en vigor de la segunda parte de la reforma.<sup>17</sup>

Además, con respecto al IRPF, no solo ha habido modificaciones en estos tipos impositivos, sino también en otros aspectos más, siendo algunos de ellos los siguientes:

- En cuanto a rentas exentas:
  - La exención por despido del trabajador se sigue dando en iguales términos, aunque se ha fijado como límite máximo exento, la cantidad de 180.000 euros, siendo esta

<sup>17</sup> Véase: Serraller, M. (2016) “Así quedará su nómina en enero con el nuevo IRPF”, *Diario económico Expansión*, (Entrada disponible *online*: <http://www.expansion.com>).

modificación aplicable a todos aquellos despidos producidos a partir del 1 de agosto de 2014.

- La exención con el límite de 1.500 euros por dividendos y participaciones en beneficios de cualquier entidad, queda suprimida.
- En relación con los rendimientos del trabajo:
  - Se elimina la reducción por la obtención de rendimientos del trabajo de 2.652 euros, sea cual sea el rendimiento neto positivo y la cuantía de otras rentas. Aunque, a pesar de esta eliminación, se aprueba otro gasto deducible de 2.000 euros como concepto de otros gastos. Este gasto, además se incrementará en otros 2.000 euros al año para desempleados que al aceptar un puesto de trabajo, se le exija un cambio de residencia. También se le incrementará en el importe anual de 3.500 euros o 7.750 para trabajadores con discapacidad, según su grado.

No obstante, seguirá existiendo la reducción para aquellos contribuyentes que tengan unos rendimientos del trabajo por debajo de 14.450 euros, siempre y cuando no tengan otras rentas distintas a las del trabajo por encima de 6.500 euros.

- Otra modificación se da en la cantidad de reducción por periodo de generación, pasando del 40 al 30%, estableciéndose además otro límite sobre la cantidad a la que se le aplicará esta reducción, siendo dicho límite de 300.000 euros.
- Antes de la reforma, para que un arrendamiento de inmuebles se considerara de actividad económica, se debía de cumplir dos requisitos; por un lado, que mientras se desarrolla dicha actividad, se tenga al menos, un local destinado a la gestión de esa actividad y por otro lado, que se cuente al menos con una persona empleada contratada a jornada completa.

Con la reforma, desaparece el primero de los requisitos, no es necesario que se tenga un local destinado para la gestión de la actividad económica.

- En cuanto al mínimo personal y familiar:
  - Se incrementa el mínimo al contribuyente, pasando de 5.151 a 5.550€. Se elevarán las cantidades en función de la edad que tenga el contribuyente, así cuando el contribuyente tenga más de 65 años, la cantidad del mínimo, se incrementará en 1.150 euros anuales, pasando con la reforma de 6.069 a 6.700 euros.

Para un contribuyente de más de 75 años, dicha cantidad mínima se elevará en 1.400 euros anuales.

- Se elevan los mínimos que son aplicables por descendientes, quedando las cuantías aplicables de tal manera:

**Cuantía aplicable**

<b>Descendiente</b>	<b>2014</b>	<b>Tras la Reforma</b>
Primer hijo	1.836€	2.400€
Segundo hijo	2.040€	2.700€
Tercer hijo	3.672€	4.000€
Cuarto hijo y siguientes	4.182€	4.500€

**Fuente: elaboración propia con datos de Agencia Tributaria**

Cuando el descendiente tenga menos de 3 años, la cuantía se aumentará en 2.800 euros anuales (2.244 antes de la reforma). Se mantiene el requisito de convivencia para aplicar estos mínimos, además con la reforma, a la convivencia se le añade la dependencia económica.

- También se modifican las cuantías aplicables en contribuyentes con discapacidad o contribuyentes con ascendientes o descendientes con discapacidad.
- En cuanto a deducciones generales:
  - Se elimina la deducción por cuenta ahorro empresa.
  - Se incorpora una deducción del 20% de las cuotas de afiliación de Partidos políticos y Federaciones o Coaliciones, siendo la base máxima de 600 euros anuales.
  - Se elimina la deducción por alquiler de la vivienda habitual, aunque se mantiene para algunos arrendatarios.

**6.2. Reforma del impuesto sobre sociedades**

En el periodo comprendido entre 2007-2014, la recaudación por el impuesto sobre sociedades había caído un 58,2%, lo que se traduce en una bajada de ingresos de 173.370 millones de euros desde el comienzo de esta crisis económica.

Está muy lejos la llegada al nivel de recaudación de antes de la crisis por parte de este impuesto. Algunos otros impuestos como el IRPF y el IVA a pesar de también haber sufrido

una caída desde el inicio de la crisis, ya casi han llegado a los niveles en los que estaban en 2007 debido a los aumentos que se aprobaron en 2010 y 2012 para estos tributos.

Del total de los ingresos perdidos en impuestos y en tasas que gestiona la Agencia tributaria durante la crisis, más del 68% se debe al impuesto sobre sociedades.

Según un análisis del colectivo de técnicos de Hacienda “Gestha”, esta gran caída de este impuesto se debe a diversas causas. Por un lado, se explica esta caída debido a la bajada en la actividad empresarial, por otro lado también se explica por el gran fraude, por la evasión y por las posibilidades de las que disponen las grandes empresas para disminuir su factura fiscal.

Se apunta que las pymes tienen una carga fiscal media del 14,9%, mientras que las grandes empresas y multinacionales soportan una carga fiscal del 6% del resultado contable obtenido en España, como se puede observar en el siguiente cuadro, ya que debido a su tamaño tienen más facilidades para acceder a trabajos de asesoría especializada y así aprovechar al máximo de todas las posibilidades para disminuir la factura fiscal, llegando incluso a veces a sobrepasar el límite legal.

### **Carga fiscal de las pymes y las grandes corporaciones**

<b>Tipo efectivo del IS sobre el resultado contable positivo (%)</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013 (provisional)</b>
Empresas que no son parte de un grupo empresarial	22,6	19,8	13,2	15,4	15,8	16	14,9
Grupos empresariales consolidados	9,9	5,3	6,4	5	3,8	5,3	6

**Fuente: Informes de recaudación de la AEAT**

Esta “optimización fiscal” según la OCDE, le hace perder a la Administración entre 90.000 y 215.000 euros por este impuesto en todo el mundo, una cantidad bastante importante teniendo en cuenta este contexto de crisis.

Con esta situación, el colectivo de técnicos de Hacienda estaba defendiendo comparar el tipo efectivo de las pymes con el de las grandes empresas, lo que se traduciría en un aumento de recaudación de 7.300 millones de euros al año.



Para el secretario general de este colectivo, lo más equilibrado sería aumentar en 5 puntos el tipo nominal de las grandes empresas con más de un millón de euros de beneficios al año, lo que se obtendría una recaudación adicional de otros 5.300 millones de euros.<sup>18</sup>

### **6.3. Reforma de la imposición sobre el patrimonio y sucesiones<sup>19</sup>**

En la reforma fiscal de 2014 no se recogió una revisión de los impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, a pesar de la necesidad pronunciada en el informe del Comité de Expertos. Es posible que si este año hay un cambio de Gobierno, éste se plantee la necesidad de realizar un ajuste en estos dos impuestos.

La Fundación Impuestos y Competitividad decidió crear un grupo de trabajo para realizar propuestas de cara a una reforma. De ahí nace el informe “*Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España*”.

#### **Impuestos sobre el Patrimonio**

En el informe se dice que en caso de mantener el impuesto sobre el Patrimonio, se debería reducir el tipo marginal y que no supere el 1,5%, a cambio de la disminución de las exenciones e incentivos fiscales, excepto aquellos que al ser eliminados tengan una repercusión negativa importante sobre el crecimiento y el empleo. Por tanto, se recomienda establecer una horquilla de tipos marginales mínimos y máximos para todo el Estado de los que pueden elegir las Comunidades Autónomas.

Para que el impuesto sobre el Patrimonio no supere la rentabilidad potencial de los bienes, se debería revisar el tipo máximo anualmente teniendo en cuenta algunos indicadores.

En el informe también se habla del establecimiento de un mínimo exento más alto que el actual obligatorio para todas las Comunidades Autónomas.

---

<sup>18</sup> Según Gestha, el impuesto de sociedades acumula una pérdida de recaudación de 173.370 millones desde el inicio de la crisis. Vd. al respecto: GESTHA (2016) “Diagnóstico y propuestas sobre ingresos tributarios y control del fraude y del gasto público”. *GESTHA- Sindicato de técnicos del Ministerio de Hacienda*, Madrid, 41 pp. (Disponible *on line*: <http://www.gestha.es>).

<sup>19</sup> Vd. al respecto: Navarro Heras, R. [Presidenta fundación] (2015) “La fundación impuestos y competitividad pide eliminar el Impuesto sobre el Patrimonio y armonizar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Fundación impuestos y competitividad*, (Entrada disponible *online*: <http://www.fundacionic.com>).



### **Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones**

En relación a este impuesto, la fundación también está de acuerdo en aumentar los mínimos exentos a cambio de bajar o incluso eliminar exenciones y beneficios fiscales, salvo aquellos que al ser disminuidos o eliminados tengan un efecto negativo en el crecimiento y creación de empleo.

También plantea el cambio de la tarifa progresiva del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por tipos proporcionados que se apliquen a cada grupo de parentesco, quedándose reducidos a estos tres grupos:

- Familia nuclear (cónyuges, ascendientes y descendientes)
- Familiares hasta el cuarto grado
- Resto de familiares

En el informe también se plantea el establecimiento de un nivel mínimo de gravamen para todas las Comunidades Autónomas con tipos fijos muy reducidos para el traspaso entre miembros de la familia nuclear e inferiores al 15% para el resto de casos.

### **6.4. Reforma del impuesto sobre el valor añadido (IVA)**

Como sabemos el IVA hoy en día se divide en tres tipos: general, reducido y superreducido

En 1995 estos tipos estaban situados:

- 16% → tipo general
- 7% → tipo reducido
- 4% → tipo superreducido

Pasaron 15 años sin verse afectados estos tipos pero con el comienzo de la crisis estos tipos empezaron a aumentar, llegando a producirse los mayores aumentos desde que se introdujo el IVA en España en 1986.

El primer aumento se produjo en julio de 2010 debido al gran descenso de los ingresos públicos, situándose estos tipos en:

- 18% → tipo general
- 8% → tipo reducido
- 4% → tipo superreducido

Sin duda alguna, el mayor aumento de la historia del IVA se da el 1 de septiembre de 2012. Además de este aumento, se reclasificaron algunos bienes y servicios pasando de aplicarles un IVA reducido a aplicarles el IVA general.

Con esta subida de 2012, los tipos quedarían hasta la actualidad de la siguiente manera:

- 21% → tipo general
- 10% → tipo reducido
- 4% → tipo superreducido

Desde que se introdujo el IVA en España ningún Gobierno ha reducido los tipos, teniendo en cuenta que se introdujo con un tipo general del 12%, un tipo reducido del 6% y un tipo del 33% para bienes de lujo, el cual ha sido eliminado con el paso de los años.

Comparando esta subida con otras anteriores, solo una vez antes se incrementaron los tipos a consecuencia de una crisis económica en agosto de 1992. Esta medida trajo con ella el descenso de los ingresos públicos y la primera caída en diez años del consumo de las familias. A pesar de eso, el actual Gobierno ha considerado este último aumento de gran importancia como medida necesaria para reducir el déficit público. El gran peligro de esta medida además del empobrecimiento del contribuyente podría ser una disminución en el consumo lo que haría más grave todavía la crisis y por tanto se traduciría en un descenso en recaudación del IVA, algo que no ha ocurrido, como se puede observar en la siguiente tabla, que desde el aumento de los tipos en 2010, ha aumentado la cantidad recaudada en comparación con la disminución sufrida en 2009, antes de estas modificaciones.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Vd. Mayo, M.A. (2012) “Pasado y presente del IVA en España”, *Revista mientras tanto* (Entrada disponible *on line*: <http://www.mientrastanto.org>).

## EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DEL IVA GESTIONADA POR LA AGENCIA TRIBUTARIA

AÑO	RECAUDACIÓN	VARIACIÓN INTERANUAL
2007	55.851	
2008	48.021	- 14,0%
2009	33.567	- 30,1%
2010	49.086	+ 46,2%
2011	49.302	+ 0,4%
2012	50.464	+ 2,4%
2013	51.931	+ 2,9%

Fuente: Agencia Tributaria

4

### 6.5. Reforma de los impuestos especiales y de la imposición medioambiental

#### Impuestos especiales

Los impuestos especiales son de naturaleza indirecta y recaen sobre consumos específicos, teniendo el mismo funcionamiento que el IVA.

Estos impuestos gravan la fabricación, importación y la introducción en el ámbito territorial interno de bienes específicos.

Los impuestos de fabricación se dividen en:

- Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas
  - Impuesto sobre la cerveza
  - Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas
  - Impuesto sobre productos intermedios
  - Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas
- El impuesto sobre hidrocarburos
- El impuesto sobre las labores del tabaco
- El impuesto sobre la electricidad

Además de los impuestos especiales de fabricación, se consideran también impuestos especiales los siguientes:

- ✓ Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (impuesto de matriculación)
- ✓ Impuestos especiales sobre el Carbón

Todos estos impuestos han sufrido un aumento durante este gobierno excepto el impuesto sobre la cerveza y el impuesto sobre el vino, que no se paga debido a que están bonificados. El impuesto sobre el tabaco se ha visto implicado en varias transformaciones, llegando a aumentar en 600 millones los impuestos pagados por los fumadores.

A pesar de que la comisión de expertos quería igualar la carga fiscal del gasóleo y la gasolina, esta propuesta fue rechazada por el Gobierno y también aumentaron los impuestos sobre hidrocarburos.

Los ingresos públicos se han aumentado en 231 millones a consecuencia del aumento del impuesto sobre el carbón.

Por último, en el tributo sobre electricidad se han establecido exenciones parciales ayudando al ahorro en sociedades intensas en energía.

### **Imposición medioambiental<sup>21</sup>**

Una de las recaudaciones más bajas a través de los llamados impuestos verdes se da en España. A través del seguimiento de algunas recomendaciones de Bruselas, a últimos de 2012 se aprobaron nuevos tributos como el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica o impuestos sobre producción y almacenamiento de la energía nuclear. Estos nuevos impuestos verdes aportaron 1.570 millones en 2013.

### **6.6. Reforma de las cotizaciones sociales. La devaluación fiscal<sup>22</sup>**

El informe del Comité de expertos de 2014 propuso también un cambio radical de las cotizaciones a la seguridad social, eliminando el sistema de aportación en función de la clasificación, sustituyéndolo por un verdadero impuesto sobre nóminas. Con este sistema el trabajador cotizaría por los rendimientos que se establecen en el IRPF.

---

<sup>21</sup> Vd. Viñas, J. (2014) “La legislatura de Rajoy se saldrá con una subida fiscal de 20.000 millones”, *Diario económico Cinco Días* (Entrada disponible online: <http://cincodias.com>).

<sup>22</sup> Véase: Lagares Calvo, M. [Presidente C. Exp.] (2014) *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, MINHAP, Madrid, 460 pp. (Disponible on line: <http://www.minhap.gob.es/>)

Los expertos también indicaron en ese informe que se debería aumentar el peso de lo que pagan las personas asalariadas y a cambio reducir la cuota empresarial.

Por último también aconsejaron que se le debía mandar la gestión de este sistema a una Administración unificada con la tributaria y que tengan procedimientos comunes, por tanto, este sistema se podría incluir sin grandes dificultades al sistema de retenciones del IRPF.

### **La devaluación fiscal**

La modificación anterior solo sería un primer paso en el cambio del sistema, habiendo un segundo paso basado en disminuir las cuotas empresariales a cambio de un aumento del IVA, proceso conocido como devaluación fiscal, y con esto poder eliminar el sesgo existente en relación al peso de las cotizaciones sociales con respecto a la Unión Europea.

Los expertos veían muy necesarios estos cambios ya que de no hacerlos, el sistema vigente seguiría encareciendo la creación de empleo.

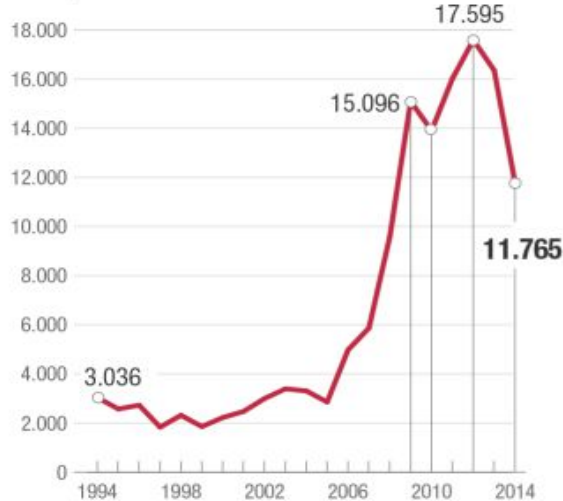
## **7. LOS APLAZAMIENTOS O FRACCIONAMIENTOS DEL PAGO CON EXENCIÓN DE GARANTÍA**

Aquellas deudas tributarias que estén en periodo ejecutivo o voluntario pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento previa solicitud por parte del obligado tributario y en los términos fijados, cuando la situación económica-financiera de este obligado, le impida realizar el pago en el plazo establecido, no pudiendo aplazarse ni fraccionarse aquellas deudas tributarias cuya exacción se realice a través de efectos timbrados.

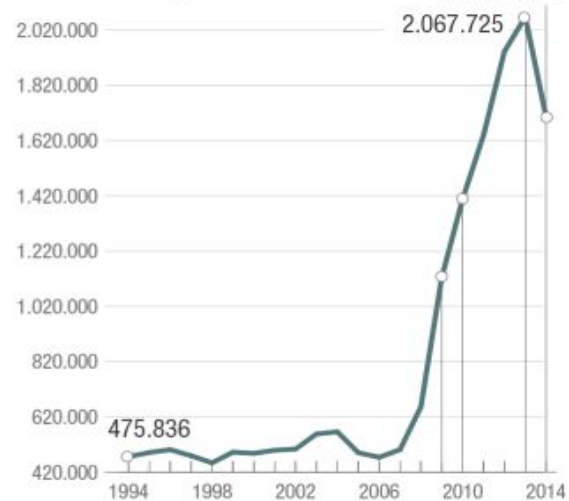
Con esta situación de crisis económica, la Agencia tributaria quiere facilitar el pago ante una falta de liquidez y problemas de financiación, y por esta razón ha realizado algunas modificaciones sobre la cantidad permitida en el aplazamiento o fraccionamiento del pago sin garantías, ya que se ha producido un importante crecimiento en el número de peticiones de aplazamiento, llegando en 2013 a alcanzar el mayor número de peticiones de la historia, con más de dos millones de solicitudes como indica el gráfico siguiente.

### Aplazamientos fiscales

■ **Importe solicitado** Millones €



■ **Número de peticiones**



Fuente: Agencia Tributaria

C. CORTINAS / CINCO DÍAS

Hasta 2009 el límite para solicitar el aplazamiento sin garantías estaba en 6.000€<sup>23</sup>

En 2009 se incrementó este límite pasando de 6.000€ a 18.000€<sup>24</sup> a consecuencia de la crisis vigente en ese momento, límite que pasará a ser de 30.000€ en 2015<sup>25</sup>, quedando derogadas las órdenes anteriores, y beneficiando este cambio a los contribuyentes con problemas de liquidez. Los plazos máximos de fraccionamiento del pago sin garantía serán los siguientes:

- Para deudas inferiores de 1.000€ → 3 plazos mensuales
- Para deudas entre 1.000€ y 5.000€ → 9 plazos mensuales
- Para deudas entre 5.000€ y 10.000€ → 12 plazos mensuales
- Para deudas entre 10.000€ y 20.000€ → 18 plazos mensuales
- Para deudas entre 20.000€ y 30.000€ → 24 plazos mensuales

<sup>23</sup> La Orden HAC-157-2003, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 6.000 euros. (BOE núm. 31, de 5/02/2003).

<sup>24</sup> La Orden EHA-1030-2009, por la que se eleva el límite exento en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a los 18.000 € (BOE núm. 105, de 30/04/2009).

<sup>25</sup> La Orden HAP/2178/2015, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento hasta los 30.000 €. (BOE, núm. 251, de 20/10/2015).

En cuanto al tema de aplazamiento, también se ha realizado una reducción del tipo de interés a la hora de calcular los intereses de demora que son aplicados en la concesión de aplazamiento sin garantía, pasando en 2016 de un 4,475% a un 3,75%. Además con respecto a la LGT de antes del inicio de la actual crisis, se han añadido otras deudas tributarias que no pueden ser objeto de aplazamiento, siendo estas deudas las siguientes:

- *“En el caso de concurso del obligado tributario, las deudas que tengan las consideraciones de créditos contra la masa, de acuerdo con la legislación concursal.*
- *Aquellas deudas resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de la LGT”.*

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de estas deudas referidas anteriormente, serán objeto de inadmisión.

A pesar de estas modificaciones, se espera que se reduzca en todo lo posible el número de solicitudes en medida que se va notando una recuperación económica. En 2014 se realizaron un 17,6% menos de solicitudes que en 2013 lo que supuso la primera caída desde 2006, disminución que llevó a la Agencia tributaria a eliminar en general las solicitudes de aplazamiento en el IRPF.

En conclusión, Hacienda se convierte en una póliza de crédito para el empresario que se ve forzado a utilizar la liquidez adicional de un IVA al 21% y así facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales sin que esto produzca la asfixia de un empresariado en un momento de crisis económica y con dificultades de acceso al crédito.

## **8. LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL**

Ante la alarmante situación de crisis vivida en España, además de que el Gobierno decidiera llevar a cabo las reformas señaladas anteriormente en los tipos impositivos, los inspectores de Hacienda creían que además de esa medida también sería muy importante otra medida complementaria: la lucha decidida contra el fraude fiscal, ya que aunque no existen informes oficiales sobre el fraude fiscal en España, éste podía oscilar entre un 20 y 25% del PIB.

Para los inspectores de Hacienda del Estado (IHE), las medidas contra el fraude, tomadas por los distintos gobiernos, son insuficientes para combatir dicho fraude con la intensidad necesaria. Por tanto, dichos inspectores consideran que el primer requisito será un cambio radical en la actitud del Gobierno.

La Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, proponen un Plan Especial de Actuación de la Administración Tributaria de lucha contra el fraude fiscal<sup>26</sup>, lo que permitirá unos ingresos adicionales para el Estado.

El objetivo de este plan es reducir el porcentaje de fraude con un efecto recaudatorio.

Para conseguir una total eficacia, se deben cumplir una serie de medidas; medidas para el incremento de los medios humanos en la lucha contra el fraude, medidas organizativas y medidas normativas:

#### **Incremento de los medios humanos en la lucha contra el fraude**

- Incremento de los medios humanos en la AEAT: se debían incrementar los efectivos necesarios, a través de la oferta de empleo público. Con estos aumentos, se llegaría a duplicar la plantilla en la lucha contra el fraude.
- Plan de recuperación de la deuda pendiente en las Dependencias de Recaudación: este Plan Especial de Actuación debía acortar los plazos para recuperar la deuda, aumentando los recursos humanos y materiales destinados a tal fin.
- Plan de recuperación de la deuda pendiente en los Tribunales: esta medida debe consistir en acortar los plazos de recuperación de la deuda pendiente en los Tribunales Económico-Administrativos. No tendría sentido aumentar la actuación de la inspección, si la deuda de dichos tribunales queda atascada por la falta de medios.

#### **Medidas organizativas**

- Priorizar la lucha contra el fraude fiscal como objetivo principal de la inspección: no se debe olvidar la necesidad de actuaciones para perseguir el fraude fiscal.
- Cambiar los sistemas de trabajo de la Inspección, potenciando la investigación: la actuación de la inspección se tiene que dirigir necesariamente a descubrir aquellos ingresos ocultos que no han sido declarados y los fraudes más graves, por lo que esta situación necesita de una importante investigación. Por lo tanto, las propuestas de Inspectores de Hacienda se orientan hacia la necesidad de potenciar la investigación.
- Reorientar los planes de inspección: contemplando dos variaciones; la primera, se refiere al número de planes parciales que se pretenden efectuar cada año, la segunda,

---

<sup>26</sup> Organización Profesional de Inspectores de Hacienda (2009) *Plan especial de actuación de la Administración Tributaria* (Disponible online: <http://noticias.juridicas.com>).



se refiere a cambios concretos en esos planes, ya que con esta crisis, la Inspección sigue actuando como si no existiera esta situación económica.

### **Medidas normativas**

- Introducción en la Ley General Tributaria de un régimen especial para determinados contribuyentes defraudadores: este régimen especial sería aplicado a personas o entidades que se encuentren ilocalizadas, que habiendo sido notificadas, no comparecen en la Administración, que se les haya considerado insolventes como responsables de una deuda tributaria.
- Reforma del régimen sancionador de la Ley General Tributaria: con esta reforma se quiere que las sanciones consideradas como muy graves, tienen que ser ejecutivas. Además también se añaden otras reformas entre las que cabe destacar:
  - Aumentar las sanciones en el caso de resistencia a la Inspección.
  - Incrementar las sanciones basadas en la no aportación de información o aportación de información falsa, ante un requerimiento por la Inspección.
  - Considerar como infracción tributaria el ofrecimiento de productos y servicios sin factura, o sin añadir el IVA, así como la conducta de las personas que ayuden en la comisión de fraudes.
  - Fortalecer la figura de la denuncia pública.
- Potenciar la colaboración ciudadana en la lucha contra el fraude: dada la gran importancia del fraude fiscal en nuestro país, es necesaria la colaboración ciudadana.
- Atribución, mediante ley, a la Agencia Tributaria de la función de investigar el fraude fiscal de carácter organizado y el blanqueo de capitales en funciones de auxilio a la Justicia: existe una gran dificultad de investigación en los fraudes de carácter organizado, ya que no se pueden obtener las pruebas necesarias, con los procedimientos tributarios, para poder llevar a cabo las convenientes denuncias, por lo tanto, con esta reforma, se podría seguir con la investigación mediante el amparo de los Tribunales.
- Reforma del Delito Fiscal: varios colectivos vienen insistiendo en la necesidad de reformar la figura del delito fiscal, como medida imprescindible en la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

En esta reforma se incluirían las siguientes medidas:

- Para los casos más graves, se aumentarían los años de prisión, pasando de 4 a 6 años.
  - Se aumentaría de 5 a 10 años, el plazo de prescripción penar y así perseguir los delitos fiscales.
  - Suprimir la excusa absolutoria para el delito fiscal.
  - La utilización de países o territorios considerados como paraísos fiscales, se consideraría situación agravante.
  - Se establece una pena de inhabilitación para el desarrollo de puestos de administración, dirección o representación de una sociedad mercantil, durante el período de 6 meses a 6 años.
  - Consideración de delito al ofrecimiento de servicios ideales para llevar a cabo una defraudación tributaria.
- Creación de la policía fiscal: integrando unidades de la Policía Nacional y de la Guardia Civil. La creación de esta unidad, sería un elemento principal en la lucha contra el fraude.
  - Aprobación del Estatuto de la AEAT: para IHE es necesaria la aprobación del Estatuto Orgánico de la Agencia Tributaria, para garantizar la mayor independencia en el empleo del sistema tributario.
  - Medidas contra la utilización de los paraísos fiscales: se proponen las siguientes medidas:
    - Implantar un gravamen del 24% para movimientos de fondos con paraíso fiscales.
    - A las sociedades constituidas en paraísos fiscales, no reconocerle personalidad jurídica.
    - Prohibición de filiales o sucursales en paraísos fiscales por parte de las entidades bancarias.
    - Cuando el fraude se realiza mediante la utilización de un paraíso fiscal, implantar pena agravada.
    - Verificar la residencia real en paraísos fiscales de artistas y deportistas.

## **9. CONCLUSIONES**

1.- La crisis económica provoca, en los Estados del Bienestar, un descenso de ingresos tributarios, al mismo tiempo que se incrementan de forma automática las necesidades de gasto. Este fenómeno, junto a las exigencias de una política presupuestaria vinculada a compromisos internacionales constitucionalizados en fecha reciente (Reforma del art. 135 CE), empuja a los Estados hacia la reorganización de su sistema tributario.

2.- Junto a reformas efectistas (subidas de tipos, reducción de bonificaciones, recuperación de figuras tributarias sin relevancia recaudatoria) los gobiernos se plantean la necesidad de un cambio de Sistema. Los primeros pasos para una reforma de gran calado, sobre nuevos principios más acordes con la evolución de la fiscalidad. Un sistema tributario para el s. XXI, no tan vinculado a los criterios que constituyeron una revolución en la España de 1977.

3.- En ese contexto de reformas, toca hacer frente a lo más urgente: favorecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales a contribuyentes con problemas de acceso al crédito. Una dificultad que tiene su origen en la misma crisis que hace acuciante para el Estado mejorar sus vías de ingreso. De que resulte de singular importancia el análisis en la evolución normativa de la posibilidad legal de aplazamientos, y su régimen jurídico. Qué deudas serán aplazables, en qué condiciones. La efectividad real, y las pretensiones, de este tipo de medidas sólo se alcanza tras un minucioso análisis que no puede ceñirse exclusivamente al estudio normativo. Es preciso, el recurso estadístico y el análisis del contexto económico, vinculado a otro ámbito regulatorio (el financiero).

4.- Con el fin de facilitar el pago al obligado tributario y debido al incremento del número de solicitudes de aplazamiento --en un contexto de escasa liquidez--, se ha modificado el límite de aplazamiento sin garantías con respecto al fijado con la entrada en vigor del aplazamiento o fraccionamiento en julio de 2004, añadiendo además otras deudas tributarias consideradas no objeto de aplazamiento. Tal vez se haya precipitado el legislador (y el aplicador del tributo) en la percepción del final de la crisis. Las últimas medidas adoptadas parten de la consideración de una mejora de la situación económica, solo apreciable a escala macroeconómica. Resaltamos evidente paradoja de una situación coincidente: incrementar la cuantía de exención de garantías, al mismo tiempo que el aplicador es más inflexible en los tiempos de los acuerdos por aplazamientos.

## **10. BIBLIOGRAFÍA**

Amigot, B. (2014) “España tiene unos impuestos de los más altos de la zona euro pero está entre los países que menos recauda”, *Diario económico Expansión* (Entrada Disponible *on line*: <http://www.expansion.com>).

Conde, Díaz, Marín y Rubio (2015) “Una reforma fiscal para España”, *Fundación de Estudios de Economía Aplicada*, 45 pp. (Disponible *on line*: <http://documentos.fedea.net>).

GESTHA (2016) “Diagnóstico y propuestas sobre ingresos tributarios y control del fraude y del gasto público”, *GESTHA- Sindicato de técnicos del Ministerio de Hacienda*, Madrid, 41 pp. (Disponible *on line*: <http://www.gestha.es>)

Hernández De Cos, P. (2015) “El informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español”, *Presupuesto y Gasto Público*, 80, pp. 189-208. (Disponible *on line*: <http://www.ief.es>).

Hernández de Cos, P. y López Rodríguez, D. (2014) “Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE”, *Banco de España*, Madrid, 45 pp. (Disponible *on line*: <http://www.bde.es>).

Lagares Calvo, M. [Presidente C. Exp.] (2014) *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, MINHAP, Madrid, 460 pp. (Disponible *on line*: <http://www.minhap.gob.es/>).

Martín, Lozano, Tejerizo y Casado (2015) “Concepto y contenido del derecho tributario” *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 26, 923 pp.

Martín, Lozano, Tejerizo y Casado (2015) “Sistema tributario de las comunidades autónomas del régimen común” *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 26, 923 pp.

Mayo, M.A. (2012) “Pasado y presente del IVA en España”, *Revista mientras tanto* (Entrada disponible *on line*: <http://www.mientrastanto.org>).

Navarro Heras, R. [Presidenta fundación] (2015) “La fundación impuestos y competitividad pide eliminar el Impuesto sobre el Patrimonio y armonizar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Fundación impuestos y competitividad*, (Entrada disponible *on line*: <http://www.fundacionic.com>).

Organización Profesional de Inspectores de Hacienda (2009) *Plan especial de actuación de la Administración Tributaria* (Disponible *on line*: <http://noticias.juridicas.com>).

Pampillón, R.(2009) “Política Fiscal: ¿Qué son los estabilizadores automáticos?”, *Economy Weblog* (Entrada disponible *on line*: <http://economy.blogs.ie.edu>).

Serraller, M. (2016) “Así quedará su nómina en enero con el nuevo IRPF”, *Diario económico expansión*, (Entrada disponible *on line*: <http://www.expansion.com>).

Servicio de Estudios “La Caixa” (2007) “¿Cuáles son los efectos de la política Fiscal?”, *Informe Mensual*, 307, 75 pp.

Servicio de Estudios “La Caixa” (2016) “Deuda: ¿vicio o virtud?”, *Informe Mensual*, 400, 44 pp.

Viñas, J. (2014) “La legislatura de Rajoy se saldará con una subida fiscal de 20.000 millones”, *Diario económico cinco días*” (Entrada disponible *on line*: <http://cincodias.com>).

## **11. LEGISLACIÓN**

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE* núm. 302, de 18/12/2003).

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (*BOE* núm. 236, de 01/10/1980).

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. (*BOE* núm. 210, de 02/09/2005).

La Orden HAC-157-2003, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 6.000 euros. (*BOE* núm. 105, de 30/04/2009).

Orden EHA-1030-2009, por la que se eleva el límite exento en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a los 18.000 € (*BOE* núm. 105, de 30/04/2009).

Orden HAP/2178/2015, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento hasta los 30.000 € (*BOE*, núm. 251, de 20/10/2015).

Instrucción 1/2009, de 7 de enero, del departamento de recaudación, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago. (Disponible *on line*: <http://www.aeat.es>).

Instrucción 6/2013, del departamento de recaudación sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores. (Disponible *on line*: <http://www.aeat.es>).

Instrucción 6/2015, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago. (Disponible *on line*: <http://www.aeat.es>).

Instrucción 4/2014, de 9 de diciembre, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago. (Disponible *on line*: <http://www.aeat.es>).

## **12. ABREVIATURAS**

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<i>BOE</i>	<i>Boletín Oficial del Estado</i>
C.EXP.	Comisión de Expertos
FEDEA	Fundación de Estudios de Economía Aplicada
GESTHA	técnicos del Ministerio de Hacienda
IHE	Inspectores de Hacienda del Estado
LGT	Ley General Tributaria
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
MHAP	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
MINHAP	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PIB	Producto Interior Bruto
UE	Unión Europea
<i>Vd.</i>	<i>vide</i>